

LA NORMATIVA TRIBUTARIA FORAL VASCA Y LA RECEPCIÓN DE LA SENTENCIA AZORES: CRÓNICA DE UN FINAL ANUNCIADO. A PROPÓSITO DE LA STJCE DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008

Juan José Nieto Montero*

Universidade de Santiago de Compostela

Resumen

El trabajo se aproxima a la compatibilidad entre la normativa tributaria foral del País Vasco y el derecho comunitario de la competencia, concretamente en el ámbito de las ayudas de Estado y su admisibilidad en el ámbito de la Unión Europea. El objeto básico de reflexión viene constituido por la reciente Sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008, Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, *UGT de La Rioja*. En ella, el TJCE resuelve una cuestión prejudicial formulada por el TSJ del País Vasco a la luz del referente que en esta materia ha constituido la sentencia *Azores*, Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03). En el asunto *Azores* el TJCE estableció que el marco territorial de referencia que serviría como criterio de la selectividad para calificar como ayuda una eventual norma regional no sería el estatal, sino el regional cuando el ente subcentral fuese lo suficientemente autónomo. Para ello se establecieron tres criterios de autonomía: institucional, procedimental y económica. A la vista de ello, se planteó por el TSJ del País Vasco la cuestión prejudicial, en el entendimiento implícito de que las instituciones forales cumplirían dichos requisitos. En ese sentido, el TJCE ha venido a aplicar los criterios del caso *Azores* y a establecer que si en el marco territorial de referencia, constituido por el País Vasco y sus Territorios Históricos, se cumplen tales requisitos de autonomía, habrá que entender que las normas forales vascas que establezcan beneficios fiscales generales en su ámbito territorial no serán selectivas y, por ello, no constituirán ayudas de Estado incompatibles con el TCE. A la vista de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, los criterios para entender cumplidos los requisitos de autonomía, a los que se deberá sujetar el TSJ del País Vasco, han sido perfilados de tal modo que parece claro que la autonomía de las instituciones vascas podrá calificarse como suficiente

Recibido: 30/04/08 Aceptado: 22/05/08

* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

y, por lo tanto, deben excluirse las normas forales vascas del concepto de ayudas de Estado incompatibles, abriendo así paso a la coexistencia de diversos sistemas fiscales diferentes en el ámbito territorial español y, en cierto modo, a la competencia fiscal entre ellos.

Palabras clave: Financiación autonómica, Regímenes forales, Ayudas de Estado, Medidas tributarias adoptadas por entes infraestatales, Selectividad territorial.

Abstract

In this essay the author reflects about the compatibility of the Basque Country's tax System with the EU Competition Law, especially in what concerns to state aid regulations. This reflexions emerged from the readings of the recent ECJ decision of September 11, 2008 in the joined cases C-428/06 to C-434/06, *UGT-La Rioja*. In this sentence, the Court rules on a preliminary reference made by the Basque Country's Supreme Court based on the new ECJ's orientations of *Azores*, from September 6, 2006, Portugal/Commission (C-88/03). In the late, the Court decided that the territorial framework of reference that would qualify a regional measure as "selective" should not be the State, but the regional body when it had sufficient autonomy. In this context, a three-steeped exam should be triggered to check that entity's autonomy: institutional test, procedural test and economic test. Based on an implicit understanding that the Basque Country met these criteria, the Basque Country Supreme Court asked for a preliminary ruling on the case it was deciding. The European Court applied the *Azores'* case criteria and established that the territorial framework should be Basque Country and its Historical Territories. In this sense one should conclude that the regional Basque tax incentives should not be considered as selective therefore did cannot constitute a State Aid incompatible with the EC Treaty. According with the decision know on September 11, 2008, the criteria to define regional autonomy are so that it seems clear to qualify the Basque Country's entities as sufficiently autonomous. Therefore, those rules can be exempt of the EU regime on State Aids, opening the path for a stable coexistence of different Spanish tax systems as well to a tax competition among them.

Keywords: Regional public expenditure; Autonomous and regional entities, State aid, Tax measures adopted by infra-state entities, Territorial Selectivity

I. Introducción

El 11 de septiembre de 2008, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) dictó sentencia en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, que tuvieron por objeto sendas peticiones de

decisión prejudicial formuladas por el TSJ del País Vasco, al amparo del art. 234 del Tratado de la Comunidad Europea (en adelante TCE).

En dichos asuntos, el TSJ planteaba cuestión prejudicial con relación a diversos recursos interpuestos contra ciertas normas forales tributarias (concretamente, relativas al Impuesto sobre Sociedades —en adelante IS—); y lo hacía —contrariamente a lo que había ocurrido en situaciones similares— a la vista de lo que podría suponer de novedoso en un asunto como este la conocida como sentencia *Azores* (Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión* (C-88/03, Rec. p I-7115). Dicho pronunciamiento jurisprudencial ha marcado un referente importante en materia de la concepción de las normas fiscales regionales como ayudas de Estado y su eventual colisión con la normativa comunitaria, de modo especial con la prohibición establecida en el art. 87 TCE.

En la resolución relativa a la normativa foral vasca se abre, al menos aparentemente, una importante vía para la configuración del sistema tributario foral, admitiendo un amplio margen de desvinculación de la regulación del sistema tributario estatal y avanzando, por decirlo de algún modo, hacia un mayor grado de soberanía fiscal por parte de los territorios forales del País Vasco.

Esta conclusión, de todos modos, no ha resultado sorprendente, por cuanto en las conclusiones presentadas por la abogada general Sra. JULIANE KOKOTT, con fecha 8 de mayo de 2008, ya se advertía que la aplicación de la doctrina derivada del caso *Azores*, en la interpretación y sistematización que se ponía de manifiesto en tales conclusiones, derivaría hacia un amplio reconocimiento de la libertad de las instituciones forales vascas para la configuración de su propio sistema tributario.

Resulta, por lo tanto, procedente realizar una aproximación al tema en cuestión e intentar determinar cuál puede ser el alcance real de este pronunciamiento del TJCE y su incidencia en la configuración del poder tributario en España. A tal fin, una vez centrada la cuestión prejudicial, y el marco normativo en el que se plantea el problema será preciso aproximarse someramente a la cuestión de las ayudas de Estado para, a continuación, a través del precedente de la sentencia *Azores*, llegar a la resolución del TJCE en el caso que nos ocupa y su eventual incidencia posterior.

II. El planteamiento de la cuestión prejudicial

Como hemos señalado, los asuntos resueltos por el TJCE tienen su origen en una serie de cuestiones prejudiciales formuladas por el TSJ del País Vasco a la vista de diversas reformas operadas en la normativa foral del IS¹. En ellas, se procedió a la reducción del tipo de gravamen del régimen general de dicho impuesto al 32,5%, cuando en el resto de España estaba situado en el 35%, y además se introdujeron ciertos incentivos a determinadas inversiones².

Con carácter previo, debe señalarse que dichas normas traen causa de la declaración de nulidad realizada por el TS, en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, relativa a las anteriores normas forales, que incluían una normativa similar. La declaración realizada por el TS parte de la consideración de las mismas como supuestos en los que se establecen ayudas de Estado contrarias al ordenamiento comunitario y en las que no se respetó el procedimiento establecido, esto es, la previa comunicación a la Comisión, en los términos del art. 88 TCE³.

A raíz de la STS referida, las Diputaciones Forales reintrodujeron las mismas normas en la regulación del IS, por lo que se volvió a presentar recurso

¹ Se trata de la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, del Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava (convalidado por Acuerdo de 14 de junio de 2005), y del Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa (convalidado por la Norma Foral 4/2005, de 5 de julio).

² Se trataba, concretamente de una deducción de la cuota líquida del 10% del importe de las inversiones que se realizasen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica y otra de idéntica cuantía sobre las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinasen a una reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.

³ Dicho pronunciamiento no fue sino uno más de los múltiples momentos de la que GARCÍA NOVOA denomina como “crónica de un litigio permanente”. Sobre los principales conflictos previos al actual, *vid.* GARCÍA NOVOA, C. “La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las comunidades Autónomas en España”. *Dereito*, vol. 15, nº 1/2006. Pág. 226-229. Con relación a la STS de 9 de diciembre de 2004, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R. “En torno a la STS de 9 de diciembre de 2004, relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las Ayudas de Estado”, *QF*, nº 2/2005. Pág. 5-10. Respecto a los constantes cambios producidos en la normativa foral como respuesta a los pronunciamientos jurisprudenciales, *cfr.* ORENA DOMÍNGUEZ, A. “El Impuesto sobre Sociedades de Gipuzkoa tras las últimas sentencias del TS”, *QF*, nº 17/2008. Pág. 45-56.

ante el TSJ del País Vasco por las Comunidades Autónomas de Castilla y León y La Rioja y por la UGT-Rioja. Sin embargo, la identidad de situaciones no implicó la inmediata declaración del TSJ en el mismo sentido en que se había pronunciado el TS, básicamente por la existencia de un hecho de indudable trascendencia acaecido en dicho lapso temporal. Nos referimos a la ya mencionada Sentencia *Azores*, en la que el TJCE vino a establecer una importante construcción en torno a la posibilidad de configurar normas regionales como ayudas de Estado contrarias al ordenamiento comunitario. En dicho pronunciamiento, el TJCE aclara una de las características básicas de la cuestión de las ayudas de Estado, como es la de su carácter selectivo, básicamente poniéndolo en relación con el marco territorial de referencia a que dicha selectividad ha de referirse. Para ello establece con claridad que el marco en cuestión no tiene que coincidir necesariamente con el territorio del Estado Miembro, siempre que se den una serie de circunstancias que impliquen la autonomía en la decisión del ente subcentral —autonomía institucional, procedimental y financiera o económica—, a las que nos referiremos posteriormente.

Así, en virtud de dicha situación sobrevenida, el TSJ plantea cuestión prejudicial con el siguiente tenor: «Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de [...], dando nueva redacción a [...] la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado».

Como puede verse, el TSJ parte de una posición clara: si la norma en cuestión puede configurarse como ayuda de Estado en el sentido del art. 87 TCE, procederá declarar nula la misma bien por la infracción procedimental derivada del art. 88 TCE o bien por la propia infracción sustantiva (si la conceptualización como ayuda de Estado incompatible es clara). Si, por el contrario, carece de tal condición, la conclusión ha de ser necesariamente distinta, correspondiéndole en dicho caso al órgano nacional enjuiciar la

medida ya no desde el prisma del derecho comunitario sino simplemente desde su encaje en el ordenamiento interno. Esta posición vino a ser respaldada por el TS, a través de la Sentencia de 12 de julio de 2007, donde se anularon en casación los autos del TSJ del País Vasco que, con carácter previo a la presentación de la cuestión prejudicial, habían suspendido la aplicación de las normas recurridas⁴.

III. Las ayudas de Estado en el marco del Derecho Comunitario

Como es sabido, la Unión Europea se ha marcado como uno de sus objetivos básicos la existencia de un auténtico mercado interior, en el que las distorsiones de la competencia deben, en la medida de lo posible, ser erradicadas⁵. En este sentido, las normas europeas relativas al derecho de la competencia⁶ pretenden evitar que las actuaciones de los Estados Miembros se plasmen en ayudas públicas que puedan repercutir en el mercado en un triple nivel⁷: en primer lugar, a través del simple proteccionismo de los productores nacionales, ofreciendo ventajas en la competencia y evitando la adaptación estructural necesaria; en segundo término, manifestándose como barreras al establecimiento de una nueva empresa; y, por último, trasladando problemas sectoriales a otros competidores, distorsionando con ello la posición de las empresas no competitivas.

Cualquiera de dichas situaciones genera, inevitablemente, conflictos con la idea de mercado interior y, por lo tanto, se ven proscritas por la normativa comunitaria⁸, en concreto por el art. 87 TCE y ss. Tales preceptos no se presentan como comandos normativos absolutos, y el propio Tratado

⁴ Sobre el pronunciamiento del TS y sus implicaciones, puede verse el interesante comentario de BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. "Ayudas de Estado y concierto económico: ¿el Tribunal Supremo rectifica su postura tras el asunto Azores?", *QF*, n.º 4/2008. Pág. 9-22. Asimismo, ORENA DOMÍNGUEZ, A. "Tregua a la fiscalidad vasca", *JT*, 2007-III. Pág. 69-73.

⁵ El art. 3.1.g) TCE establece que la acción de la Comunidad implicará "un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior".

⁶ Cfr. art. 87 a 89 TCE.

⁷ Cfr. SORIANO GARCÍA, J.E. *Derecho Público de la Competencia*, Marcial Pons-Idelco, Madrid. 1998. Pág. 621.

⁸ Así, puede afirmarse que "el juego de la competencia a que se refiere el Tratado es el de la fuerza competencial propia y natural de las empresas, sin especiales estímulos externos de la naturaleza que sean". VAN DER ESCH, B. "Ayudas de estado y anti-dumping". *Noticias de la Unión Europea*, n.º 33/1987. Pág. 86.

prevé excepciones⁹. Precisamente para garantizar dicho control es para lo que el art. 88 TCE establece la necesaria comunicación a la Comisión de las diversas medidas estatales que puedan ser calificadas como ayudas de Estado. Dicho sistema, basado en la estrecha colaboración entre la Comisión Europea y las distintas administraciones nacionales, se ha mostrado como relativamente aceptable en su funcionamiento¹⁰.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que resulta intrascendente la forma en que se estructure dicha ayuda —también por lo tanto las obtenidas a través del sistema tributario—¹¹, ya que estaremos ante una ayuda de Estado incompatible con el derecho comunitario cuando exista una ventaja limitada

⁹ Así, según el art. 87.2 TCE: “serán compatibles con el mercado común: “a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos; b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; [...]”. Asimismo, según el párrafo 3 del mismo precepto, “podrán considerarse compatibles con el mercado común: a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo; b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común; d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común; [...]”.

¹⁰ Cfr. al respecto, PORTO, M. y NOGUEIRA DE ALMEIDA, J. “State Aids in Portugal”. En *Temas de Integração*, n° 22/2006. Pág. 181, donde se recoge un cuadro resumen de la evolución de dichos procedimientos entre 2003 y 2005.

¹¹ Así, se incluyen en el concepto de ayudas las subvenciones, tasas, exoneraciones de impuestos y de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses, cobertura de las pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente. Sobre la calificación de normas tributarias como ayudas de Estado, pueden verse, entre otros, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. “Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario”. *Noticias de la Unión Europea*, n° 196/2001, pág. 38 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE”. *Noticias de la Unión Europea*, n° 196/2001, pág. 88; PASCUAL GONZÁLEZ, M.M. “Las ayudas de Estado de carácter regional: especial referencia a las ayudas al funcionamiento de naturaleza fiscal”. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, n° 1/2001, pág. 63-64; HERNÁNDEZ GUERRERO, V. “Aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a regímenes tributarios: reflexiones al hilo de los casos gibraltareños”. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n° 19/2004, pág. 870-871; MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J. “Normativa comunitaria en ayudas de Estado versus competencia fiscal perjudicial”. *Cuadernos de Integración Europea*, n° 4/2006; y MORENO GONZÁLEZ, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, *Civitas-REDF*, n° 132/2006, pág. 832 y ss.

a una empresa o conjunto de empresas —selectiva— concedida mediante fondos estatales y que distorsione la competencia o afecte a los intercambios entre Estados miembros.

En todo caso, requisito indispensable para que exista una ayuda de Estado contraria al derecho comunitario es la existencia de una ventaja específica o selectiva. Los otros requisitos, relativos a la concesión mediante fondos estatales y la existencia de una distorsión de la competencia adquieren mucho menor relieve en el punto que nos ocupa. De hecho, como afirma MORENO GONZÁLEZ, “la reciente jurisprudencia comunitaria (...) muestra claramente la escasa importancia que suele prestarse a este elemento de la noción de ayuda de Estado”¹². Por lo que nuestro análisis se centrará en el primer criterio, el de la selectividad – criterio que, además, fue el decisivo tanto en el asunto *Azores*, como en el del País Vasco.

El punto crucial estará en determinar si nos encontramos ante ventajas específicas o selectivas. Tal situación se entendía tradicionalmente producida, como nos recordaba MARTÍN JIMÉNEZ, si nos encontrábamos ante medidas “cuyo alcance no afecta a todo el territorio de un Estado o que abarcan a sectores, empresas o actividades determinadas de una economía”¹³. Sin embargo, es este punto del ámbito territorial de referencia en el marco del carácter selectivo de la ayuda el que ha sufrido un giro copernicano con la resolución del asunto *Azores* y el que, precisamente por ello, ha originado el asunto ahora comentado, pasando a afirmarse que una medida no se debe considerar selectiva simplemente por su aplicación limitada a una zona o territorio de un Estado miembro¹⁴.

IV. Los criterios de la Sentencia *Azores*

La sentencia *Azores* puede considerarse un hito fundamental en la materia a la que nos referimos, pues como recuerda la abogada general JULIANE KOKOTT en el caso que ahora nos ocupa, aquella “analizó por primera vez de

¹² MORENO GONZÁLEZ, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, *cit.*, pág. 872.

¹³ MARTÍN JIMÉNEZ, A. “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE”, *cit.*, pág. 89.

¹⁴ Cfr. GARCÍA NOVOA, C. “La sentencia del caso *Azores* y su influencia en el poder normativo de las comunidades Autónomas en España”, *cit.* Pág. 229.

manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias”, añadiendo que “la novedad decisiva de la sentencia Azores es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia. Al contrario, consideró posible que el territorio de una entidad infraestatal constituyera por sí solo el marco de referencia cuando dicha entidad fuera suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro”¹⁵.

Así, pues, se rompe en este pronunciamiento la tendencia general existente hasta ese momento y que llevaba a considerar siempre como marco de referencia el territorio del Estado miembro¹⁶, de modo que se venía considerando que una medida que no fuese aplicable en todo ese territorio se consideraría, en general, como selectiva y, por ello, encuadrable en el concepto de ayuda de Estado

Como punto de partida, en el caso *Azores* se delimitan tres escenarios posibles en los que considerar la eventual norma que fije un tipo de gravamen inferior en un determinado territorio como ayuda de Estado. El primer supuesto a considerar sería el de una decisión del gobierno central que estableciese un régimen tributario más favorable en una zona del territorio. En dicho caso, no existirían dudas sobre la selectividad de la medida en cuestión, ya que una al tratarse de una norma dictada por el gobierno central,

¹⁵ Vid. §§ 41 y 43 de las conclusiones presentadas por la abogada general JULIANE KOKOTT el 8 de mayo de 2008. En un sentido similar, CALDERÓN CARRERO y RUIZ ALMENDRAL ponen de relieve que dicho pronunciamiento “ha planteado por primera vez de manera clara y directa el problema de compatibilidad con el régimen jurídico-comunitario de Ayudas de Estado que se puede producir cuando un ente subestatal -región, Comunidad Autónoma (CC AA)- goza de un régimen tributario distinto al del resto del territorio nacional que implica o al menos posibilita, adicionalmente, la existencia de una menor presión tributaria en tributos existentes en el territorio nacional”. En “Autonomía Financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)”, *JT*, nº 17/2006 (BIB 2006/1718).

¹⁶ En este sentido, se ha dicho que la sentencia *Azores* “constituye un pronunciamiento hace bastantes años esperado, en materia de selectividad territorial de supuestas ayudas de Estado, y una importante jurisprudencia, aunque [...] insuficientemente motivada”. RODRÍGUEZ CURIEL, J-W. “De nuevo sobre la autonomía fiscal de las autoridades intraestatales y la existencia de ayuda de Estado (nota sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de las CC.EE. de 6.9.2006, C-88/03, “Azores”)”, *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, nº 245/2006. Pág. 57. En un sentido similar, *vid.* URREA CORRES, M. “Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso Azores y su aplicación a las Haciendas Forales Vascas (Comentario a la Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, República de Portugal/Comisión, As. C-88/03)”. *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, nº 14/2007. Pág. 2.

no cabe otro marco de referencia que el conjunto del territorio estatal y, por lo tanto, el carácter selectivo de la norma resultaría evidente.

El segundo escenario posible sería el que podría denominarse como “autonomía simétrica”: en esta situación, las competencias tributarias se han distribuido entre todas las entidades infraestatales de un determinado nivel, que disponen de libertad para fijar un determinado tipo de gravamen dentro de su territorio. En dicho supuesto, no puede llegarse a conclusión alguna sobre la calificación como ayudas, ante la imposibilidad de realizar un control de selectividad de las normas, en la medida en que no existe la que podría denominarse como “tributación normal” de la que se puedan apartar las normas regionales.

El tercer escenario previsto por la sentencia *Azores* —y que en este punto es el que se muestra como especialmente interesante— es el que podríamos denominar como de “autonomía asimétrica”. Se trata del supuesto de que algún ente infraestatal establezca la norma tributaria favorable, en el ejercicio de una competencia propia y de la que no disponen las demás entidades de idéntico nivel en el territorio del Estado. En dichos supuestos, señala el Tribunal que la clave del asunto se encuentra en el efectivo grado de autonomía de que gocen los entes infraestatales en cuestión. Así, si se puede afirmar que la medida fiscal más favorable ha sido introducida en cualquier modo por el Estado, habrá de considerarse que estamos ante un caso de medida selectiva y, por ello, contraria a las pautas del derecho comunitario. Por el contrario, si la medida escapa totalmente de la competencia estatal, tanto en su adopción como en sus consecuencias, no podrá considerarse selectiva.

Al respecto, el TJCE estableció, en *Azores*, la necesidad del cumplimiento de tres requisitos para considerar que la medida cuestionada carece de intervención estatal. Son las denominadas autonomía institucional (la entidad que adopta la medida cuenta con un estatuto constitucional, político y administrativo propio independiente del Gobierno central)¹⁷, autonomía proce-

¹⁷ A juicio de la doctrina, no es necesario que la autonomía en cuestión sea de corte federal, bastando cualquier autonomía institucional. Además, no será necesario que esa autonomía permita construir un “sistema” tributario propio completo, sino simplemente bastará que el ente en cuestión pueda definir normativa tributaria propia. GARCÍA NOVOA, C. “La sentencia del caso *Azores* y su influencia en el poder normativo de las comunidades Autónomas en España”, *cít.* Pág. 232-233.

dimental (las normas se adoptan sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido) y autonomía económica (las consecuencias económicas de la medida no recaen sobre el Gobierno central, de modo directo o indirecto —compensación a través de fondos, subvenciones, etc.—). En definitiva, “para el Tribunal de Justicia resultará que, a mayor grado de autonomía, menores probabilidades tendrá la medida de ser considerada contraria al art. 87 TCE, siempre y cuando la medida de que se trate no introduzca adicionales elementos que la hagan selectiva”¹⁸.

A ello habrá que sumar, lógicamente, que en el propio ámbito territorial que ahora actúa como referente, la medida no sea a su vez selectiva, sino que se aplique por igual a todos los operadores establecidos y a todos los bienes producidos en dicho territorio¹⁹. Por último, cabe señalar que uno de los grandes temas que no resuelve la sentencia *Azores* es la de la excepción de la naturaleza o estructura del sistema fiscal como justificativa de la existencia de ayudas de Estado, excepción que, a juicio de la doctrina, “habrá que entender aplicable en todos los casos en que la misma resulte suficientemente acreditada”²⁰. En todo caso, creemos que esta circunstancia no afecta a la cuestión específica del País Vasco. En este supuesto, si se llegase a considerar que las normas constituyen ayudas de Estado, probablemente esta excepción serviría como justificación. Sin embargo, como indicaremos, creemos que las normas forales superan el test de la sentencia *Azores* y, por lo tanto, no necesitarán de una ulterior justificación por dicha vía.

A la vista de estas consideraciones, es cuando surge la cuestión que ha generado el pronunciamiento que nos ocupa. Hemos pues, de plantearnos, si en el concreto caso de las normas forales vascas, claramente situadas en el tercer escenario (“autonomía asimétrica”), se dan las circunstancias mencionadas para considerar que el marco de referencia debe dejar de ser el estatal y, por lo tanto, pierden la consideración de normas selectivas encuadrables en el marco de las ayudas de Estado.

¹⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V. “Autonomía Financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJCE en el caso *Azores*)”, *cit.*

¹⁹ BRAUN, J-D. y KÜHLING, J., “Article 87 EC and the Community Courts: from Revolution to Evolution”. *Common Market Law Review*, nº 45/2008. Pág. 480. Asimismo, GARCÍA NOVOA, C. “La sentencia del caso *Azores* y su influencia en el poder normativo de las comunidades Autónomas en España”, *cit.* Pág. 234-235.

²⁰ GARCÍA NOVOA, C. “La sentencia del caso *Azores* y su influencia en el poder normativo de las comunidades Autónomas en España”, *cit.* Pág. 238.

V. El caso controvertido: aplicación de los criterios de Azores al País Vasco

Ya desde la sentencia *Azores*, la doctrina puso de relieve la importancia que la misma podría tener para el adecuado encuadre del sistema español de financiación autonómica. En este sentido, afirmaron CALDERÓN CARRERO y RUIZ ALMENDRAL que “el pronunciamiento judicial tiene la mayor relevancia para España, uno de los Estados con mayor nivel de descentralización territorial de Europa”, en el que “la existencia de dos regímenes asimétricos, como los existentes en País Vasco y Navarra, el reconocimiento de las particularidades inherentes al régimen fiscal del Archipiélago Canario y, finalmente y con carácter relativamente más reciente, la atribución de diversas potestades normativas sobre algunos tributos estatales (los impuestos cedidos) al resto de CCAA (incluida Canarias) exige analizar detenidamente el impacto posible de esta jurisprudencia”²¹.

En todo caso, y con carácter previo, no debemos olvidar las profundas diferencias existentes entre los dos supuestos en litigio. Así, en el ámbito procesal, mientras que en el caso *Azores* estábamos ante un recurso de anulación *ex art.* 230 TCE, en el caso del País Vasco se trataba de una petición de cuestión prejudicial prevista en el art. 234 TCE. Esto supone que en el primer caso existía obligación de decidir, mientras que en el segundo sólo se pide un pronunciamiento con relación a la interpretación del Tratado. En la sentencia *Azores*, se pretendía la anulación de una decisión de la Comisión; en la del País Vasco se trataba de un litigio interno, en el marco del cual se suscitaba la cuestión de la interpretación del 87 TCE, que se mostraba decisiva para la correcta decisión del supuesto por el órgano jurisdiccional de reenvío. Asimismo, en el caso *Azores* el Estado portugués procedió a la compensación de la eventual pérdida económica (indicando claramente la ausencia de autonomía económica por parte del archipiélago de las Azores), mientras que en el supuesto español no existe previsión, en la lógica interna del sistema, de compensación alguna de la eventual pérdida recaudatoria específica para las medidas *sub judicio*.

²¹ CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V. “Autonomía Financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJCE en el caso *Azores*)”, *cit.* En sentido similar, refiriéndose al caso español e incluyendo también el supuesto de la relación entre el Reino Unido y Gibraltar, véase, LUJA, R.H.C. “Tax Related Difficulties of State Aid Rules”. En LANG / VANISTENDAELE, *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EATLP/IBFD, 2007, pág. 91.

Por otra parte, cabe reseñar una diferencia entre ambas situaciones que va más allá aún de las meras cuestiones procedimentales y que, probablemente, debería haber sido tenida en cuenta en la eventual trasposición de criterios entre ambos casos. Nos referimos a los fundamentos mismos del litigio. En el caso portugués se pretendía compensar las desventajas estructurales derivadas de la insularidad (con eventual conexión con el art. 229 TCE), mientras que en el caso vasco no existe pretensión alguna de compensación de desventajas estructurales. Ello nos enfrenta al tema de la calificación de la región autónoma de Azores como ultraperiférica, que podría justificar un régimen fiscal favorable que se encuadrara en el ámbito de las ayudas de Estado permitidas por el Tratado (art. 87.3.a) TCE). Dicha situación no se produce en el caso del País Vasco, que es una comunidad que ni es ultraperiférica ni cumple ninguno de los condicionantes establecidos por aquel precepto. Es por ello posible plantearse si la mera extrapolación de criterios que han realizado tanto la doctrina como los órganos jurisdiccionales interno y comunitario resultaba procedente o debería someterse a algún otro tipo de filtro.

En este sentido, creemos que no existe incompatibilidad entre ambos aspectos: una cosa es la determinación de si una medida es eventualmente calificable como ayuda de Estado y otra muy distinta es que, de ser la respuesta afirmativa, dicha medida pueda ser justificada dentro de los límites del TCE. Al respecto, creemos que para resolver la primera cuestión son útiles los criterios establecidos por *Azores*, sin que la calificación del ente de que se trate como región ultraperiférica o su inclusión en los supuestos del art. 87.3.a) TCE deban operar hasta el segundo momento de dicho proceso. Por lo tanto, la utilización de los criterios de aquella sentencia para resolver el caso planteado por las normas forales nos parece correcto y, a la vista de que con casi total seguridad se excluirán del concepto de ayudas de Estado, no será necesario realizar el segundo paso del razonamiento al que nos referimos.

En todo caso, como hemos señalado, tanto la doctrina como el TJCE han recurrido a los criterios de *Azores*. A efectos expositivos, creemos que puede resultar ilustrativo atender por separado a todas estas cuestiones, partiendo de los planteamientos doctrinales al respecto, antes de entrar en la actuación ante el TJCE, en la que se pueden distinguir por una parte las

conclusiones de la abogada general y, por otra, los propios contenidos de la sentencia.

1. La recepción por la doctrina científica de la sentencia Azores y su eventual aplicación al caso del País Vasco

Como resultaba lógico, la doctrina española se vino a mostrar especialmente interesada en las consecuencias que dicho pronunciamiento jurisprudencial podría suponer para el sistema español de financiación autonómica y, de un modo especial, sobre los sistemas forales del País Vasco y de Navarra. Al respecto, habrá que distinguir los diversos escenarios posibles, atendiendo por una parte a las Comunidades Autónomas de Régimen Común, por otra parte a los sistemas forales y, por último, a las especialidades que podrían derivarse del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Con relación a las Comunidades de régimen común, parece difícil que los planteamientos del caso *Azores* se puedan extrapolar para tomar como marco de comparación de la eventual selectividad de una medida el propio territorio de la Comunidad de que se trate. En este sentido, CALDERÓN CARRERO y RUIZ ALMENDRAL señalan que estas comunidades “quedarían obligadas a comparar sus medidas tributarias con el resto del territorio español, su marco de referencia”, señalando en todo caso que “la solución depende más del tipo de tributo afectado que de la clase de autonomía pues, *mutatis mutandi*, no es imposible que la autonomía tributaria de las CCAA de régimen común se acerque, en un futuro no muy lejano, al sistema o sistemas forales”²².

En un sentido similar apuntaba GARCÍA NOVOA, al señalar en un primer momento que “en España, tanto las Comunidades Autónomas de régimen común como los territorios históricos tienen una autonomía suficiente a efectos de que las medidas fiscales que puedan emplear queden excluidas de

²² CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V. “Autonomía Financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)”, *cit.* Incidiendo en la misma idea, señalan que “cuanto más limitado sea el alcance de la atribución de potestades normativas y el nivel de autonomía con la que se ejercen, menor será también el marco de actuación de la Comunidad Autónoma a consecuencia de la Sentencia del TJCE, pues de acuerdo con ésta las medidas adoptadas por el ente territorial que supongan la concesión de determinados *beneficios fiscales* podrían ser reputadas Ayuda de Estado por comparación con el resto del territorio español, por entenderse que no son medidas *propias*”.

la catalogación como medidas fiscales selectivas”, si bien concretando que “en tanto no se garantiza que las normas fiscales autonómicas respetan la autonomía de procedimiento y la ausencia de compensación, no se disparará la posible existencia de una medida fiscal selectiva” y, por ello, “seguirá gravitando la duda en torno a ciertas medidas tributarias adoptadas por las Comunidades Autónomas de régimen común”²³.

Con relación a los regímenes forales, la situación es bien distinta²⁴. Incluso antes de dictarse la sentencia *Azores* y atendiendo a las conclusiones del abogado general en dicho caso, MERINO JARA señaló que “desde la óptica de la selectividad geográfica, y si se aceptan los planteamientos del abogado general [...], nada se puede objetar a que los Territorios Históricos del País Vasco aprueben tipos nominales diferentes a los aplicables en el territorio común para el impuesto sobre Sociedades, dado que se cumplen los tres requisitos para que pueda hablarse de autonomía total”²⁵. Es más, como han puesto de relieve ARMESTO MACÍAS y HERRERA MOLINA, “las notas de autonomía exigidas [...] no sólo se cumplen, sino que de hecho constituyen los pilares fundamentales del régimen financiero y fiscal de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos”²⁶.

²³ GARCÍA NOVOA, C. “La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las comunidades Autónomas en España”, *cit.* Pág. 238.

²⁴ Resulta muy ilustrativo de las diferencias el cuadro comparativo recogido por ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M. “¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del Abogado General en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco”. *QF*, nº 13/2006. Pág. 45.

²⁵ MERINO JARA, I. “Los tipos de gravamen en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades a la luz de las Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03/ Portugal/Comisión”. *JT*, III-2005. Pág. 401. Para justificar dicha afirmación, este autor añade que “Los Territorios Históricos tienen autonomía institucional tal como se desprende de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del propio Concierto Económico, tienen autonomía procedimental, puesto que la potestad para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los tres Territorios Históricos corresponde a sus respectivas Juntas Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto y tienen autonomía económica, dado que [...] el régimen de concierto se caracteriza por asumir el criterio del riesgo unilateral, de manera que la pérdida de recaudación que represente una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del gobierno central”. Las mismas afirmaciones se reproducen en la actualización de dicho trabajo, publicada tras la adopción de la Sentencia *Azores*, publicado como “Los regímenes especiales de Concierto y Convenio”, *JT*, nº 12/2006. (BIB 2006\1263).

²⁶ ARMESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M. “¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? De la polémica doctrina del Tribunal Supremo

En todo caso, creemos que la clave del asunto nos la ofreció MERINO JARA, quien puso de relieve que “mientras acerca de la existencia de autonomía institucional y procedimental apenas se discutirá, la existencia de la denominada autonomía económica, en cambio, si será objeto de controversia”, de modo que “en el próximo futuro la discusión va a girar en torno a los flujos financieros entre el Estado y los Territorios Forales, en otras palabras, más que de lo jurídico, que también, se hablará de lo económico-financiero, en definitiva, de la autonomía económica”²⁷. Cuestión distinta sería si refiriésemos los mismos criterios al establecimiento de ciertos beneficios fiscales concretos diferentes de la reducción del tipo de gravamen, en los que la consideración de la medida como selectiva podría ser más clara²⁸.

Con relación al concreto y especial Régimen Fiscal de Canarias, la doctrina le ha prestado menor atención, como resulta lógico ante la ausencia de conflictos derivada de la aceptación por parte de la Comisión de las normas específicas de la Zona Especial Canaria en virtud de su consideración como región ultraperiférica. Sin embargo consideramos que, de no darse tales circunstancias, probablemente habrían de entenderse necesariamente como ayudas de Estado, al no cumplir los requisitos exigidos por la sentencia *Azores*²⁹.

a la fascinante opinión del Abogado General en el caso *Azores* y su relevancia para el País Vasco”, *cit.* Pág. 48. En un sentido similar, parecen apuntar BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M. “Ayudas de Estado y concierto económico: ¿el Tribunal Supremo rectifica su postura tras el asunto *Azores*?”, *cit.* Pág. 21.

²⁷ MERINO JARA, I. “La TJCE favorable a los regímenes forales”. *JT*, nº 15/2006. (BIB 2006\1628).

²⁸ Así, GARCÍA NOVOA señala, al hilo de la aplicación general en todo el territorio de la entidad infraestatal, que “resultaría que la única disposición que no tendría carácter de medida fiscal selectiva sería el tipo de gravamen más reducido del Impuesto sobre Sociedades. Pero, desde luego, la sentencia del caso *Azores* [...] no ampararía medidas como las vacaciones fiscales de 1994, las mini-vacaciones de cuatro años de rebaja en el Impuesto sobre Sociedades de 1996 o el crédito fiscal del 45% para grandes inversores de 1997”. GARCÍA NOVOA, C. “La sentencia del caso *Azores* y su influencia en el poder normativo de las comunidades Autónomas en España”, *cit.* Pág. 235. En el mismo sentido se pronuncia FERNÁNDEZ ORTE, J. “Los incentivos fiscales de los territorios históricos del País Vasco ante las instituciones comunitarias”. *GF*, nº 11/2007, a lo largo de todo el trabajo (pág. 31-47) y, en especial, en las conclusiones recogidas en las págs. 46-47.

²⁹ Cfr. PORTUGUÉS CARRILLO, C. “El criterio de selectividad en las ayudas fiscales regionales: análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 sobre el Régimen Fiscal de las Islas *Azores* y su relevancia para el Régimen Económico-Fiscal de Canarias”. *Hacienda Canaria*, nº 17/2006. Pág. 199 y ss. Concretamente, en la pág. 222, indica que las normas canarias no cumplirían con los requisitos exigidos por la sentencia *Azores*, dado el menor grado de autonomía de que goza dicha comunidad en comparación con el archipiélago portugués. Asimismo, MERINO JARA, I. “Los tipos de gravamen en las Normas

Sin embargo, a nuestro juicio, la gran cuestión que dejaba pendiente Azores, sobre todo en su eventual trasposición al supuesto del País Vasco, venía determinada por el marco de referencia territorial en el que encuadrar la selectividad de la medida, fundamentalmente por la distribución competencial tan específica existente en el caso vasco, entre la propia Comunidad Autónoma y los Territorios Históricos. En este sentido, algunos autores se han pronunciado, aunque dejando abierta la respuesta, básicamente por referirse conjuntamente al País Vasco y a Navarra, señalando que su territorio “sería siempre el marco de referencia a efectos del régimen de Ayudas de Estado”³⁰. Quizás más claro, refiriéndose concretamente a los Territorios Forales, se muestra IRUJO AMEZAGA, al señalar que el TJCE ha adoptado una postura intermedia: “por un lado, se muestra contrario a la postura de la Comisión de limitar el marco de referencia a la geografía de los Estados miembros. Pero, por otro lado, no permite que cualquier ente infraestatal tenga reconocido ese marco de referencia, de hecho, la exigencia de una autonomía suficiente resulta muy exigente, y muy pocas regiones o entes infraestatales europeas van a ser capaces de superar esta criba, entre ellas, los territorios forales”³¹. En todo caso, es una cuestión que ha permanecido abierta incluso tras las conclusiones de la abogada general y que sólo ha sido resuelta, entendemos que de modo satisfactorio, por la propia sentencia de 11 de septiembre de 2008.

2. La recepción de los criterios de Azores por las conclusiones de la abogada general

En segundo término, apuntábamos la referencia al planteamiento desarrollado por la abogada general JULIANE KOKOTT. Al respecto, sus conclusiones vinieron a responder a las expectativas doctrinales³², de modo que

Forales del Impuesto sobre Sociedades a la luz de las Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 20 de octubre de 2005 (Asunto C-88/03/Portugal/Comisión)”, *cit.* Pág. 387 y ss.

³⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V. “Autonomía Financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)”, *cit.*

³¹ IRUJO AMEZAGA, M. “Territorios forales como marco de referencia en política de competencia”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n° 714/2006. (BIB 2006\1236).

³² Un completo comentario de las mismas puede verse en MANZANO SILVA, M^a.E. “Concierto económico y ayudas estatales (Las conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott del 8 de mayo de 2008”. *QF*, n° 15-16/2008. Pág. 15 a 38, especialmente las pág. 32-38.

procedió “a evaluar el grado de autonomía económica, de procedimiento e institucional de las Haciendas Forales vascas, de conformidad con el test propuesto por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 6 de septiembre de 2006 a los efectos de su calificación como una autonomía total para, a continuación, pronunciarse sobre la compatibilidad de tales disposiciones fiscales con el Derecho Comunitario Europeo”³³.

Como no podía ser de otro modo, la abogada general parte inmediatamente de la invocación del caso *Azores* para encuadrar la cuestión en litigio, pronunciándose por la inclusión del supuesto del País Vasco en el tercero de los escenarios propuestos en aquella sentencia, esto es, el de “autonomía asimétrica”, afirmando tajantemente que “a diferencia de las demás entidades infraestatales, los Territorios Históricos son los únicos que poseen competencias en esta materia. Por tanto, el hecho de que las disposiciones tributarias controvertidas en los procedimientos principales deban ponerse en relación con las normas aplicables en el resto de España o, por el contrario, deban ser consideradas autónomas, dependerá decisivamente de la autonomía con que cuenten dichos Territorios al ejercer sus competencias”³⁴.

Asimismo, y con carácter previo, señala que en la difícil convivencia entre el principio de respeto por la Unión del ordenamiento constitucional de los Estados miembros (que se vería reforzado explícitamente en el art. 6 del Tratado de Lisboa) y la reiterada jurisprudencia que impide invocar dicho ordenamiento constitucional para justificar el incumplimiento del derecho comunitario, *Azores* ha venido a marcar un equilibrio “adecuado”³⁵.

Partiendo de todos estos postulados, las conclusiones se estructuraron en tres grandes partes: la determinación del alcance de la autonomía, la concreción del marco de referencia, y el cumplimiento de los criterios de “autonomía plena” establecidos en el caso *Azores*.

³³ URREA CORRES, M. “Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso *Azores* y su aplicación a las Haciendas Forales Vascas (Comentario a la Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, República de Portugal/Comisión, As. C-88/03)”, *cit.* Pág. 22.

³⁴ Punto 53 de las conclusiones.

³⁵ Cfr. puntos 54 a 58 de las conclusiones. Concretamente, señala que “por una parte, respeta la autonomía que la Constitución del correspondiente Estado miembro conceda a sus entes territoriales”, pero, “por otra parte, al exigir que el legislador territorial sea autónomo, se garantiza que los Estados miembros no se atrincheren en su ordenamiento constitucional y puedan eludir la prohibición de ayudas impuestas por el artículo 87 CE transfiriendo competencias legislativas de manera meramente formal”.

En el primero de dichos aspectos, el planteamiento de la abogada general va más allá de lo que literalmente se derivaría de la sentencia *Azores*. Así, se reinterpreta la exigencia de que la entidad desempeñe “un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas”. Al respecto, se rechaza el criterio de la Comisión, y se afirma que tal requisito implica la mera exigencia de que exista autonomía en la adopción de las medidas concretas, “y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica”, requisito que, en la actualidad, ni siquiera cumplirían los propios Estados miembros³⁶. En dicha medida, pues, la autonomía de que gozan los Territorios Históricos debe considerarse como suficiente para poder ser sometida al test de “plenitud” establecido en *Azores*.

Con relación al marco de referencia, y atendiendo al alto grado de coordinación que se produce entre los tres Territorios Históricos, la abogada general plantea tres posibles supuestos: en primer lugar, el que podríamos denominar de “coordinación interna”, en el que la misma se deriva de la actuación de los propios Territorios o, en su caso, de la Comunidad Autónoma; en segundo lugar, que la coordinación provenga de exigencias de la Comunidad Autónoma, vinculadas, a su vez, a exigencias del Estado central³⁷; por último, la posible existencia de diferencias de régimen aplicable dentro del marco diseñado por la propia Comunidad Autónoma.

Cada uno de esos tres supuestos llevaría al establecimiento de un marco de referencia diferente: en el primero, de “coordinación interna”, señala la abogada general que serían “sobre todo, los Tres Territorios y, posiblemente, también la Comunidad Autónoma, quienes ejercen, conjuntamente, la soberanía tributaria”³⁸, y por lo tanto constituirían el marco territorial de referencia. Por el contrario, en el supuesto de la que podríamos denominar “coordinación externa”, “las exigencias impuestas indirectamente por el Estado central pondrían en entredicho la autonomía de los Territorios Históricos”³⁹, con lo que el marco territorial de referencia sería necesariamente el territorio español. Lógicamente, el tercer supuesto llevaría con casi total

³⁶ Cfr. puntos 65 a 71 de las conclusiones.

³⁷ Vid. punto 74 de las conclusiones.

³⁸ Punto 75 de las conclusiones.

³⁹ Punto 76 de las conclusiones.

seguridad a la consideración de las medidas como selectivas, con el marco territorial de la Comunidad Autónoma como referencia.

Dado que en la situación planteada parece excluido el tercer supuesto, la duda se suscita entre el primero y el segundo. Esto es, el marco territorial de referencia, en el cual se habría de juzgar toda la cuestión, sería o bien el formado por los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma o bien el marco territorial estatal. En este sentido, la abogada general consideró que sería competencia del órgano jurisdiccional nacional determinar en cuál de los supuestos se encuentra el litigio de referencia y extraer de ello las conclusiones pertinentes⁴⁰. Esta ausencia de pronunciamiento expreso ha sido posteriormente resuelta por el TJCE, como veremos, si bien la propia abogada general, en cuanto entra a verificar el cumplimiento de las circunstancias que llevarían a la “autonomía plena” parece asumir que el marco territorial de referencia vendría a ser el infraestatal.

En efecto, al plantearse el cumplimiento de los criterios de autonomía, la elaboración realizada por la Sra. KOKOTT parece que se inclina por atender al marco de referencia infraestatal. Con relación a los criterios concretos, las conclusiones parten de la aceptación por todas las partes de la autonomía institucional garantizada constitucionalmente tanto a la Comunidad Autónoma como a las Provincias y, por lo tanto, se entiende cumplido claramente el primer requisito.

En cuanto al segundo elemento, denominado como autonomía procedimental o procesal, que en las conclusiones se denominó como “autonomía configurativa”, se distinguió un aspecto formal y un aspecto material. Desde la perspectiva formal, ante la realidad normativa española, se dice, a nuestro juicio con criterio adecuado, que el Estado central no tiene facultad de decidir en última instancia en el procedimiento de elaboración de las normas infraestatales en cuestión. Y las obligaciones existentes de comunicación, coordinación o colaboración no menoscaban la autonomía existente. Desde el punto de vista material, se atiende a que “en ningún ordenamiento jurídico democrático y sometido a los principios del Estado de Derecho el legislador es completamente libre”⁴¹, por lo que la obligación de respetar principios y

⁴⁰ Cfr. punto 76 de las conclusiones.

⁴¹ Punto 88 de las conclusiones.

límites constitucionales no puede, *per se*, excluir la autonomía material de configuración⁴². En todo caso, debería ser el órgano jurisdiccional nacional quien resolviese finalmente las diversas cuestiones que puedan incidir sobre la falta de autonomía material de configuración. Entre ellas, la necesidad de respetar la estructura y conceptos impositivos del Estado (que a juicio de la Sra. KOKOTT no les impide atender a fines de política económica propios), la obligación de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del Estado, etc⁴³. Por último, debe tenerse presente que la existencia de un control jurisdiccional posterior de las normas forales no impide en ningún caso la consideración de la autonomía de configuración, salvo que se tratase de un control de oportunidad de las mismas, que el sistema constitucional español no prevé.

El tercer criterio, sin duda el menos claro y más discutible en el caso presente, es el de la autonomía económica. Partiendo de la complejidad de determinación, ante la ausencia de un vínculo directo, como ocurría en Azores, pone de relieve la abogada general lo difícil que resulta adoptar un posicionamiento en la medida en que existen diversos fondos y transferencias, bidireccionales muchas de ellas, a los que atender⁴⁴. A ello, además, ha de sumarse la dificultad en la concreción del cupo y la eventual incidencia que sobre ella tenga una determinada norma tributaria. No obstante, no debe

⁴² Al respecto, debe tenerse presente que principios como el de solidaridad pueden constituir un importante factor a tener en cuenta en este punto, partiendo de cuestiones tales como la posibilidad de competencia fiscal entre los distintos territorios que integran el Estado. De todos modos, como señala la abogada general (puntos 90 y siguientes de las conclusiones), dicha cuestión debe resolverse desde una perspectiva nacional, siendo criterios válidos para ello la configuración del sistema tributario de que habla el art. 31 CE como una unidad o como un conjunto de sistemas y el encaje del art. 139 CE en lo que supone de exigencia de identidad de trato y prohibición de obstáculos a las libertades de circulación y establecimiento, a las que, coincidimos con la Sra. KOKOTT, les deben resultar aplicables los mismos criterios establecidos por la jurisprudencia del TJCE ante la disparidad de sistemas tributarios existentes en el marco de la Unión.

⁴³ Al respecto, considera que la STC 96/2002, de 25 de abril y la STS de 9 de diciembre de 2004, que resolvían cuestiones relativas a la eventual discriminación introducida por normas forales, no ofrecen una respuesta clara, o al menos definitiva, a la cuestión que quedaría aquí abierta (cfr. puntos 98 y ss. de las conclusiones)

⁴⁴ En el fondo de la cuestión está el complejo asunto de las diversas compensaciones que el Estado puede hacer llegar al País Vasco por la vía de los fondos de solidaridad o de otro tipo de transferencias, como puedan ser las relativas a fondos de la Seguridad Social o similares. En definitiva, se trata de la determinación de las consecuencias que, en estas otras fuentes de ingresos, puedan tener las normas reductoras de la tributación objeto del conflicto.

perderse de vista que el gobierno español negó tal influencia, por lo que “si el tribunal remitente llega a la misma conclusión y no se aplican otro tipo de mecanismos compensatorios, habría que afirmar que los Territorios Históricos disponen de autonomía económica suficiente”⁴⁵.

A la vista de todo ello, considera que la respuesta a la cuestión prejudicial planteada debe ser la de entender que “las medidas tributarias de una entidad infraestatal de un Estado miembro que se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a su soberanía tributaria y que son más beneficiosas que las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro no favorecen a determinadas empresas o producciones si la entidad infraestatal dispone de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias legislativas en materia tributaria”, institucional, de configuración (tanto material como formal) y económica, en los términos expuestos.

3. El planteamiento de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008: aplicación jurisprudencial de los criterios de Azores al País Vasco

Como resulta habitual, muchos de los planteamientos expuestos por la abogada general en el caso han sido asumidos por la Sentencia. Por ello, sólo debemos hacer referencia a las cuestiones en que exista alguna aclaración o pormenor diferente a los recogidos en las conclusiones. Para ello, seguiremos la misma estructura temática que utilizamos anteriormente, de modo nos referiremos a las tres grandes cuestiones reseñadas: la determinación del alcance de la autonomía, la concreción del marco de referencia, y el cumplimiento de los criterios de “autonomía plena” establecidos en el caso *Azores*.

Con relación al denominado alcance de la autonomía, planteado por la Comisión como un requisito previo, el Tribunal va a resolver, de modo contundente, afirmando que cuando una entidad infraestatal es suficientemente autónoma desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan sus empresas, siendo dicho papel, entonces, una consecuencia de la autonomía y no un requisito de la misma. De esta forma, lo que tendrá que superar una entidad territorial son los

⁴⁵ Punto 116 de las conclusiones.

criterios del “test de autonomía” establecido por la sentencia *Azores*, sin tener que demostrar previamente ningún otro requisito en forma de capacidad de intervención en el mercado⁴⁶.

En cuanto al ámbito territorial al que hay que referir la eventual selectividad, el TJCE ha ido más allá de lo que planteaban las conclusiones y ha resuelto la cuestión, sustrayéndola a la decisión del TSJ del País Vasco. En este sentido, y a pesar de reconocer la especial complejidad del sistema institucional español, partiendo de que la competencia de los Territorios Históricos es casi exclusivamente tributaria, llega a la conclusión de que “no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad Autónoma del País Vasco”⁴⁷. En efecto, debido a razones históricas las competencias están distribuidas de un modo peculiar en el ámbito geográfico de dicha Comunidad Autónoma y ello exige una estrecha colaboración entre las distintas entidades implicadas, por lo que “habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos”⁴⁸.

El Tribunal ha entendido que estaríamos ante un supuesto de lo que las conclusiones de la abogada general denominaba “coordinación interna” por lo que la discusión se centraba, a partir de ese momento, en el cumplimiento de los tres requisitos de autonomía establecidos por la Sentencia *Azores*.

Con relación a ellos, partiendo de la clara asunción por todos los implicados de la existencia de autonomía institucional, que ampara tanto a la Comunidad Autónoma como a los Territorios Históricos, el TJCE no procede a dedicarle mayor atención a dicho punto, solución con la que estamos totalmente de acuerdo, a la vista del sistema constitucional español.

⁴⁶ Cfr. apartados 53 a 60 de la sentencia especialmente, los apartados 55 y 60.

⁴⁷ Apartado 68 de la Sentencia.

⁴⁸ Apartado 75 de la Sentencia.

La denominada autonomía procedimental, por su parte, choca con diversas alegaciones realizadas desde la perspectiva de la coordinación, del principio de solidaridad, de la necesaria armonización y del interés del Estado. A todas ellas responde el TJCE en un sentido bastante próximo al de las conclusiones. Los mecanismos de coordinación y conciliación (como la “Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa” prevista en el Concierto Económico, o las obligaciones de comunicación entre los diversos entes implicados), no suponen que el Gobierno central pueda imponer su propia decisión en situaciones de conflicto. Asimismo, las exigencias de solidaridad interterritorial derivadas de la CE, según el Tribunal, no parecen menoscabar la autonomía procedimental de los Territorios Históricos. De igual modo, la necesaria armonización fiscal, concretada en la exigencia de una presión fiscal efectiva global equivalente, al ser sólo uno de los elementos a tomar en consideración, no parece tener entidad suficiente como para actuar de límite a la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, conclusión extrapolable a la necesidad de toma en consideración del interés del Estado en el ejercicio de las propias competencias⁴⁹.

En todo caso, “el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido”⁵⁰, situación que, en última instancia, el TJCE no resuelve, sino que remite al TSJ del País Vasco para que determine si el conjunto formado por la Comunidad Autónoma y los Territorios Históricos cumplen dicho requisito, cuestión en la que creemos que sólo cabe la respuesta positiva, a la vista del sistema constitucional de distribución de competencias entre el Estado, la Comunidad Autónoma y las instituciones forales.

Más difícil, como hemos dicho ya anteriormente, se mostrará la decisión que, con relación al criterio de la denominada autonomía económica, debe adoptar el TSJ del País Vasco. Para ello, los elementos esenciales a considerar son el cálculo del cupo y la trascendencia que tiene en el mismo una eventual norma reductora de tipos impositivos, el denominado coeficiente de

⁴⁹ Cfr. apartados 95 a 110 de la Sentencia.

⁵⁰ Apartado 107 de la Sentencia.

imputación, su eventual infravaloración y la existencia de muy diversas transferencias (bilaterales) en las que pueda esconderse una compensación encubierta.

Con relación a estas cuestiones, aunque deja la respuesta al órgano remitente, el Tribunal no deja de dar indicaciones importantes: a pesar de la complejidad del sistema de determinación del cupo, resulta evidente que los ingresos de los Territorios Históricos no son tomados en consideración en la primera etapa del cálculo del cupo y sólo de modo muy indirecto podrían influir en los ajustes que posteriormente se deban realizar⁵¹. Tal vez la clave estaría en la determinación del coeficiente de imputación que refleja el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Estado. Teniendo en cuenta que su fijación responde a diversos criterios, pero su adopción se realiza en el marco de negociaciones políticas⁵², para el TJCE “una decisión de reducción del tipo impositivo no tiene necesariamente que influir en el porcentaje de ese coeficiente”⁵³.

Con relación a dicho coeficiente, se plantea también el hecho de que la posible infravaloración del mismo pueda encubrir una cierta falta de autonomía económica por parte de los Territorios Históricos. Sin embargo, el TJCE ha señalado al respecto que “debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español”⁵⁴, circunstancia extremadamente difícil de probar, en nuestra opinión, en virtud de la invariabilidad de dicho coeficiente a lo largo del tiempo. Esto demuestra que las medidas concretas que han ido adoptando los Territorios Históricos no han hecho mella en tal coeficiente, por lo que no parece que la eventual infravaloración encubra compensación alguna.

⁵¹ Cfr. art. 5 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo para el quinquenio 2007-2011. En un sentido similar, la norma aplicable al inicio del proceso: vid. art. 5 de la Ley 13/2002, de 23 de mayo, que aprobó la metodología de señalamiento del cupo para el quinquenio 2002-2006.

⁵² Este coeficiente se encuentra fijado en el 6,24% (Cfr. art. 7 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo para el quinquenio 2007-2011 y art. 7 de la Ley 13/2002, de 23 de mayo, que aprobó la metodología de señalamiento del cupo para el quinquenio 2002-2006.). Dicha cifra, en realidad, se mantiene invariable desde 1981.

⁵³ Apartado 127 de la Sentencia.

⁵⁴ Apartado 129 de la Sentencia.

Asimismo, el TJCE asume el criterio señalado por la abogada general con relación a la existencia de transferencias de muy diversa índole entre el Estado y las instituciones vascas, en el sentido de que no basta para demostrar la no asunción de las consecuencias financieras derivadas de las decisiones propias por los Territorios Históricos.

Por todo ello, el Tribunal remite la solución última sobre la autonomía económica al TSJ del País Vasco, que deberá decidir atendiendo tanto a los elementos planteados ante el TJCE como a cualesquiera otros que deban tomarse en consideración⁵⁵.

Si, a juicio del TSJ del País Vasco, el conjunto formado por la Comunidad Autónoma y los Territorios Históricos goza de la suficiente autonomía de procedimiento y de la autonomía económica en los términos expresados, habrá que considerar pues que el marco regional se convertirá en el de referencia a la hora de establecer una eventual selectividad de las medidas en cuestión. Precisamente por ello, el TJCE deja abierta la puerta a la configuración como Ayudas de Estado de alguna de las medidas adoptadas por los Territorios Históricos, en la medida en que no sean medidas de aplicación general en el marco de referencia que se ha definido (piénsese, por ejemplo, en beneficios concretos diferentes a la reducción de tipos, o en medidas aplicables sólo a algunas empresas, como la que en su momento se previó de otorgar un crédito de impuesto a los grandes inversores).

VI. Conclusiones: perspectivas de futuro ¿hacia un “paraíso fiscal” en el País Vasco?

A la vista de los postulados de la STJCE de 11 de septiembre de 2008, consideramos que se ha abierto una puerta definitiva a la resolución del

⁵⁵ En definitiva, el Tribunal ha establecido que: “El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1”.

conflicto institucional permanente en el que hemos estado inmersos durante los últimos años. Creemos, como ya hemos señalado, que las instituciones forales vascas (y, más claramente aún, la Comunidad Foral de Navarra) superan el triple test de autonomía que el TJCE estableció en el caso *Azores*, por lo que sus normas fiscales, en tanto no sean selectivas dentro de la unidad territorial que componen cada una de las Comunidades Autónomas de referencia (en el caso vasco, de modo conjunto con sus Territorios Históricos), no podrán reputarse como ayudas de Estado, en el sentido del art. 87 TCE.

Compartimos las afirmaciones de ORENA DOMÍNGUEZ, cuando afirma que “podría decirse que el TJCE ha admitido que los Territorios Históricos pueden tener un Impuesto sobre Sociedades diferente al estatal siempre que cumplan con los tres tipos de autonomía” y que, en definitiva, “la pelota está en manos del TSJPV que es el órgano competente para verificar si los Territorios Históricos cumplen con dichos requisitos”, para lo cual el TJCE “ha fijado los criterios que el TSJPV debe tener en cuenta a la hora de verificar la concurrencia de los mismos, criterios que son los que siempre han mantenido las instituciones forales”⁵⁶. Por ello, parece claro que el TSJ acabará por decidir que no existen ayudas de Estado en las normas impugnadas, y, en definitiva, su admisibilidad desde la perspectiva comunitaria.

Si se dan estas circunstancias, como creemos, nos encontraríamos necesariamente con otro tipo de problemas importantes. Así, en primer lugar, como han puesto de relieve algunos autores, esta situación podría llevar a una reformulación de las estructuras internas de los Estados miembros, tanto en el sentido de reforzar la autonomía de los entes infraestatales, como en el de reestructurar el poder tributario interno, haciendo avanzar hacia lo que tradicionalmente hemos denominado como un sistema de separación, en el que cada ente tenga plenamente asumidas las competencias normativas de cada uno de los tributos en cuestión, sin compensaciones entre ellos. Cualquiera de esas dos vías podría llevar a que muchas normas tributarias escapasen de la consideración como ayudas de Estado⁵⁷.

⁵⁶ ORENA DOMÍNGUEZ, A. “Las normas forales tienen cabida en Europa: Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11-9-2008”. *QF*, nº 18/2008. (BIB 2008\2241).

⁵⁷ Así, se ha dicho que “si el grado de autonomía financiera [...] que ostenta un ente subestatal constituye el elemento o criterio decisivo para lograr la compatibilidad comunitaria de un sistema (financiero) descentralizado, puede surgir una lógica tentación dirigida a reforzar la autonomía financiera de tales entes; otra alternativa que podría plantearse reside en una

Esta situación, a nuestro juicio, vendría a suponer crear en el marco de un ente infraestatal un sistema tributario específico, que pueda establecer beneficios fiscales generales en su propio territorio y que, a no muy largo plazo, puedan convertir a dicho territorio en una suerte de “paraíso fiscal” dentro del territorio de la propia Unión.

Evidentemente, para atajar tal posibilidad, existen diversos caminos a considerar. Por una parte, muy probablemente una de las necesidades más urgentes que se pondrán de manifiesto es la necesidad de establecer importantes modificaciones en la normativa comunitaria, incluso en los Tratados, de modo que ciertas obligaciones que actualmente se predicen sólo de los Estados pasen a ser exigibles a los entes subcentrales, al menos a aquellos que puedan ser considerados suficientemente autónomos del poder central, como en el caso que nos ocupa⁵⁸.

Otro de los eventuales remedios a la situación planteada sería el proceder a una armonización en el ámbito de la fiscalidad directa europea, evitando de este modo muchos de los problemas que se derivarán del reconocimiento de las capacidades normativas en aquellos casos, que tampoco serán muchos, en que un ente infraestatal supere los requisitos de autonomía establecidos en la jurisprudencia del TJCE⁵⁹, si bien no perdemos de vista la dificultad de hacer llegar la armonización a los entes infraestatales.

reconfiguración del modelo centralizando en el ente estatal la competencia sobre los impuestos que caen en el ámbito de aplicación del régimen de Ayudas de Estado y descentralizando en los entes subestatales la competencia tributaria sobre las figuras impositivas que quedan extramuros de tal régimen”. CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V. “Autonomía Financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)”, *cit.*

⁵⁸ Valga como ejemplo la obligación de comunicación a la Comisión de las normas que eventualmente podrían considerarse como ayudas de Estado, establecida por el art. 88 TCE. Parece evidente que si un ente infraestatal puede establecer por sí mismo unas normas cuyo ámbito de referencia territorial es diferente al del Estado, dicha obligación de comunicación debería trasladarse también a ese ente subestatal. Algo similar podría afirmarse de la responsabilidad de la devolución de una ayuda indebida.

⁵⁹ En este sentido, se ha señalado que de estimarse la compatibilidad de las normas forales con el derecho comunitario, resultaría “probable que se inicie un debate político en torno a las necesidades de armonización fiscal, por ser éste el camino al que quizás estemos avocados (*sic*) si queremos evitar que una asimetría fiscal intra-estatal jurídicamente avalada pueda llegar a generar importantes distorsiones en el correcto funcionamiento del mercado comunitario”. En otras palabras, puede creerse que “quizás no sea descabellado pensar que en la sentencia Azores se encuentran algunas razones que justifican la necesidad de una futura armonización fiscal europea. Sólo el paso del tiempo y la voluntad política de los

Por otra parte, habrá que considerar que en la medida en que subsistan dos o más sistemas tributarios dentro de un mismo Estado, se tiene que admitir que la obligación de respeto del derecho comunitario resulta exigible no sólo a los Estados-Miembros, sino también a los entes infraestatales en que aquellos se estructuran⁶⁰. No compartimos, por lo tanto, el criterio aparentemente reduccionista de la abogada general, al plantearse si “permite la autonomía que las regiones compitan entre sí a través de los impuestos o esta competencia es incompatible con el principio de solidaridad”, afirmando acto seguido que “esta es la cuestión central de todo el litigio, a la que no tiene que responder el Tribunal de Justicia, sino los tribunales nacionales”⁶¹. Dicho planteamiento encaja en la clásica postura del TJCE de considerar que el derecho comunitario no puede aplicarse a situaciones puramente internas.

No obstante si bien resulta clara esta posición del Tribunal en el ámbito relativo al ejercicio de las libertades de circulación y establecimiento⁶², no

Estados podrá confirmar lo que hasta la fecha no pasa de ser sino una mera intuición”. URREA CORRES, M. “Ayudas de Estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso Azores y su aplicación a las Haciendas Forales Vascas (Comentario a la Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *República de Portugal/Comisión*, As. C-88/03)”, *cit.* Pág. 23.

⁶⁰ Puede cuestionarse el modo concreto de vinculación de los entes infraestatales dotados de amplia autonomía a esa obligación, puesto que como tales no son parte de los tratados. En todo caso, la consideración de los entes infraestatales como “Estado” los vincula al cumplimiento de la normativa derivada de los tratados internacionales y del derecho comunitario. Al respecto, pueden verse PASTOR RIDRUEJO, J.A. *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, Tecnos, Madrid, 2001, 8ª edic., pág. 114-115; GARZÓN CLARIANA, G (et. alt.) “La ejecución del Derecho Comunitario Europeo en España y las Competencias de las Comunidades Autónomas”. En VV.AA. *La aplicación del Derecho de la Comunidad Europea por los organismos subestatales*. Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, Barcelona, 1986; PASCUA MATEO, F. *Derecho Comunitario y calidad del ordenamiento español. Estatal, autonómico y local*. Comunidad de Madrid-Thomson-Civitas, Madrid, 2006, especialmente pág. 343 y ss; y GIRÓN LARRUCEA, J.A. *El sistema Jurídico de la Unión Europea. La reforma realizada en el Tratado de Lisboa*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 303-304. Sobre la consideración como “Estado” de los entes infraestatales, *vid.* VILLACORTA MANCEBO, L. y SANZ PÉREZ, A.L. “Sobre el principio estructural de autonomía en la Constitución española y su desarrollo”. *Cuadernos Constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, nº 34/35, 2001. Pág. 57; y VILLACORTA MANCEBO, L. “La construcción del Estado democrático español: algunas perspectivas”, *Revista de Estudios Políticos*, nº 109/2000. Pág. 90.

⁶¹ Punto 90 de las conclusiones.

⁶² De hecho, para un supuesto en cierto modo similar, si bien referido al ámbito de la Seguridad Social (con regímenes distintos en los entes federados que componen el Estado belga), se ha operado con estos criterios en la STJCE de 1 de abril de 2008, caso *Gouvernement de la Communauté française y otros contra Gouvernement flamand*, asunto C-212/06. Así, se ha considerado que efectivamente los regímenes de afiliación que se vinculan a la residencia

tenemos tan claro que la consideración de las situaciones como “meramente internas” pueda aplicarse sin más al ámbito de las ayudas de Estado. Si esto fuese así, habría que admitir la ruptura “interna” del mercado único y, por lo tanto, de uno de los fines propios de la Unión. Por ello, de llegar a tal punto, entendemos que corresponderá a las instituciones comunitarias, también al Tribunal, adoptar medidas al respecto. Al mismo tiempo, los tribunales nacionales tendrán que comenzar a operar con criterios de resolución diferentes a los actuales y aproximar su modo de razonar al que actualmente aplica el TJCE.

Por otra parte, en los últimos tiempos asistimos a un cambio histórico en la actuación del TJCE, que ha empezado a caminar con paso firme hacia el análisis de los problemas que la fiscalidad regional y local plantea en el marco de la fiscalidad directa⁶³, de los que los casos planteados no son más que otra muestra, y cuyo final —aún lejano— parece apuntar en la dirección señalada⁶⁴.

en la región correspondiente, o al ejercicio en su territorio de las actividades profesionales, resultan contrarios a las libertades comunitarias. Sin embargo, el Tribunal no enjuicia la situación que se produciría con relación a los nacionales belgas residentes en los otros entes federados, por considerar que sería una situación puramente interna.

⁶³ Piénsese, por ejemplo, en la también reciente STJCE de 25 de octubre de 2007, caso *Geurts*, asunto C-464/05. Una llamada de atención a estas cuestiones puede verse en WHATELET, M. “Un ejemplo de desencuentro: la fiscalidad directa (¿un reto armonizador?)”. En VV.AA. *La articulación entre el Derecho comunitario y los Derechos nacionales: algunas zonas de fricción*. CGPJ-Escuela Judicial. Madrid. 2007. Pág. 161 y ss.

⁶⁴ En el ámbito español estos planteamientos tendrán que ser tenidos muy en cuenta con relación a las muy diversas medidas legislativas que las CC.AA. de régimen común están aplicando en materia de tributos cedidos, especialmente en el ámbito de los beneficios fiscales a la transmisión de empresas en el marco del ISD.